

**UNIVERSIDAD DE CONCEPCION
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES
CHILE**



**“LOS DEBERES FORMALES DEL CONTRIBUYENTE
EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO NACIONAL”**

Memoria de Prueba para optar al Grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales

CAROLINA ANDREA LEIVA AGUILERA

2009

INTRODUCCION

Claro es en nuestros días, que la generalidad de los Estados, entre otras, tiene como fuente de ingresos la percepción de los tributos con que grava a sus contribuyentes. Indiscutible es también el hecho que, para efectos del desarrollo doctrinario y también para el cumplimiento de las finalidades del sistema impositivo, de esencial importancia resulta el estudio de la obligación tributaria principal o sustantiva: el pago del tributo, que se materializa, previo proceso de verificación y determinación del impuesto a pagar, a través de la transferencia de una suma de dinero que se traslada del patrimonio del contribuyente al patrimonio fiscal.

Sin embargo, y sin negar la importancia o rol principal de la obligación tributaria de pago, mediante la cual se concreta la carga tributaria que recae sobre las personas de un Estado, con el objeto de que éstas contribuyan de manera igualitaria a la satisfacción de las necesidades públicas, no es posible ignorar que, además de la obligación citada, existe un conjunto de otras obligaciones, ya no de carácter sustantivo, sino de naturaleza formal, las cuales tienen relación e incidencia más o menos directa sobre la sustantiva y que se conocen como deberes formales del contribuyente.

No obstante el calificativo de “obligaciones accesorias” de los deberes objeto de nuestro estudio que es utilizado generalmente en la cátedra, nuestra apreciación personal es que tales obligaciones exceden al calificativo que se les adjudica, en cuanto a que no cumplen en sentido estricto las características de la accesoriedad que revisten tal tipo de obligaciones en el derecho común. La afirmación anterior se verifica en el simple hecho que en derecho privado, las obligaciones accesorias se extinguen al extinguirse la obligación principal, lo cual no ocurre con el catálogo de obligaciones que en esta obra se expone, puesto que éstas existen, pudiere afirmarse, incluso con independencia de la obligación de pago, ya que su cumplimiento es exigible a los contribuyentes aun cuando la obligación sustantiva no nazca y también después de haberse extinguido ella.

Más allá de las numerosas discusiones que estas prestaciones formales pudieren generar entre los autores- y que se expondrán a través del desarrollo de esta tesis- en cuanto a la naturaleza de los mismos y su mayor o menor importancia, en la práctica, la relación entre la obligación tributaria sustantiva y las de naturaleza formal, ha llevado al legislador a tipificar algunas conductas de incumplimiento de deberes formales como delitos, puesto que tales actuaciones tienen repercusión o incidencia directa en la determinación de impuesto a pagar, lo cual constituye derechamente una conducta fraudulenta tendiente a desfigurar el verdadero monto de las operaciones gravadas, todo ello con la finalidad de enterar en arcas fiscales un monto inferior al que legalmente corresponde.

Los deberes que a continuación se analizarán, constituyen prestaciones que, bajo una perspectiva jurídica de distinción básica, dicen relación con la forma y no con lo sustancial del Derecho Tributario, pero al igual que en toda rama de derecho, la forma será el instrumento mediante el cual se posibilita a toda persona el ejercicio de sus derechos y facultades. En la materia que nos atañe, será el cumplimiento o incumplimiento de la forma – sin perjuicio del derecho quebrantamiento de la obligación de pago del tributo- lo que, desde una perspectiva fiscal, dará pie al ejercicio de la potestad fiscalizadora y punitiva del estado Administrador, en la persecución del pago de un tributo evadido. Desde una perspectiva particular, del ciudadano contribuyente, el mismo cumplimiento o incumplimiento significará un mecanismo de defensa efectivo ante la eventualidad de pleitos seguidos con la Administración y, aun más, se traducirá en medios de prueba irrefutables para la defensa del ejercicio al derecho a crédito fiscal; de la misma manera, la infracción de las obligaciones que nos ocupan colocará al contribuyente en un plano de absoluta inferioridad ante el Estado Administrador, pues ha de reconocerse que, no obstante, en aquellos casos en que los contribuyentes actúan con plena diligencia en su actuar, ajustándose en la forma y en el fondo a las normas tributarias, el órgano fiscalizador, dotado de exorbitantes facultades, no siempre ejercerá éstas últimas equitativamente, conforme a derecho, llegando incluso, en su afán fiscalizador y rol de salvaguardia del interés pecuniario del Fisco, a transgredir y lesionar los derechos fundamentales de los contribuyentes. Así las cosas, ante un eventual incumplimiento formal, el contribuyente carecerá de los medios que la misma ley le otorga, entre otros fines, para la defensa de sus derechos.

En razón de lo anterior, considerando, además, que los deberes que inspiran esta obra, cumplen funciones tan importantes como servir de instrumento de información para la Administración; constituir mecanismos de determinación del impuesto a pagar; servir como medio de prueba a los contribuyentes, al constituir materialmente documentos de acreditación de sus operaciones; hacer las veces de instrumentos de comercio; etc., y, finalmente, tomando en consideración las recientes modificaciones- referidas especialmente al deber de llevar contabilidad y la incorporación por parte de la Administración de nuevas tecnologías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales (tales como la implementación de la oficina virtual del Servicio o la autorización para emitir documentos tributarios o llevar contabilidad electrónicamente- tanto

legales como administrativas, tendientes a satisfacer nuevas necesidades impuestas por procesos económicos coyunturales tales como la internacionalización del comercio, el fenómeno de la globalización y el incremento de la actividad exportadora y de los pequeños y mediano empresario en el ámbito nacional) es que hemos considerado útil y necesario elaborar un estudio sistemático y detallado de las obligaciones tributarias formales, el cual está orientado a exponer las principales corrientes doctrinarias de análisis de aquéllos y su naturaleza, los marcos normativos y el contenido relativo a cada uno de los deberes existentes en nuestro país, todo ello, complementado con la jurisprudencia tanto administrativa como aquella emanada de los tribunales ordinarios de justicia, pronunciada en juicios tributarios ventilados a causa de los deberes en comento.

Nuestro trabajo se divide en cinco capítulos. El primero de ellos se estructura en relación a nociones y conceptos preliminares, siendo directriz de su desarrollo dos conceptos principales que dan origen a dos párrafos distintos: la potestad tributaria -su ejercicio, las normas legales y administrativas a través de las cuales se manifiesta y la relación de todos estos elementos con los deberes formales objeto de este trabajo - y la relación jurídico-tributaria, dentro de la cual se encuentran comprendidas las obligaciones formales a que atiende la presente memoria, exponiéndose pertinentemente las diversas posturas doctrinales en cuanto a su naturaleza o no de obligaciones tributarias y al hecho de encontrarse o no formando parte de la relación jurídica en comento.

Nuestro capítulo segundo tiene por objeto hacer una exposición de aspectos generales comunes a todos los deberes formales de los contribuyentes en el ordenamiento jurídico nacional, comenzando este estudio con el apunte de ciertas cuestiones terminológicas referentes a lo que ha de entenderse por obligaciones y deberes jurídicos y la relación que existe entre ambos conceptos. A continuación, enfocamos nuestro análisis a los deberes formales propiamente tales, con exposición de tópicos comunes a todos ellos tales como: la conceptualización clara de lo que debe entenderse por esta especie de obligaciones y los elementos que las componen- entre los que se comprenden el vínculo jurídico entre contribuyente y Estado, la relación personal existente entre ambos sujetos y la distinción doctrinaria de sujetos pasivos, y, finalmente, la definición del objeto debido-. Seguidamente, se realiza la elaboración de características comunes aplicables a toda obligación tributaria formal, las clasificaciones de las mismas, las fuentes de las cuales emanan las obligaciones en estudio y que conforman su marco normativo aplicable, explicando detalladamente la naturaleza y jerarquía de las diversas normas y el alcance del establecimiento de las obligaciones que nos ocupan por un tipo de norma u otro. Parte también de este capítulo es un análisis crítico de la naturaleza jurídica de estas obligaciones "accesorias", el cuestionamiento a tal calificativo; finalizando este apartado con un ejercicio comparativo entre la obligación tributaria material y las obligaciones formales.

Los siguientes tres capítulos finales están orientados al examen de los deberes formales del contribuyente bajo un prisma individualizado y detallado. Con el objeto de organizar tal tarea, se han agrupado en tres grandes grupos, clasificándolos en atención al contenido de los mismos.

El Capítulo III está destinado al estudio de los deberes que hemos calificado de información, en razón de ser tal su principal función. Dentro de esta agrupación se comprenden deberes tales como las inscripciones en roles y registros; la presentación de declaraciones en general, siendo acuciosamente examinadas aquellas de mayor relevancia y, finalmente otros deberes de información especiales que recaen sobre los contribuyentes atendiendo a su calidad o a la actividad que realicen.

Nuestro Capítulo IV se orienta al examen de los deberes documentales, centrándose nuestra visión en un desarrollo lato de cada uno de los documentos tributarios existentes en nuestro país. Especial atención merece la trascendencia de la emisión de estos documentos, meramente formales, a aspectos más bien sustantivos, como es el caso del ejercicio legítimo o la pérdida del ejercicio del derecho a crédito fiscal.

Finalmente, en el Quinto Capítulo realizamos el análisis relativo a los deberes de llevar contabilidad y registros especiales, siendo de fundamental importancia las recientes modificaciones incorporadas al Código Tributario, y la dictación de normas de carácter administrativo, todas ellas establecidas con la finalidad de facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de estos deberes y armonizándolos con la satisfacción de nuevas necesidades impuestas como producto de la globalización y la integración de los mercados. Entre los cambios destacables es posibles enumerar la opción de los contribuyentes de llevar su contabilidad en moneda extranjera e, incluso, efectuar el pago de los respectivos impuestos en tal moneda, y la ya inminente incorporación de las Normas Internacionales de Información Financiera que, si bien en principio no debiese producir impacto a nivel tributario, al significar una alteración a los actuales sistemas de reajustabilidad y valorización de activos, sí es posible reconocerles cierta incidencia en la materia que nos ocupa, esto es en la imposición propiamente tal.

Los tres últimos capítulos que hemos esbozado cumplen con una estructura general similar, constituida por un completo detalle del marco normativo de cada uno de los deberes que se estudian, con mención de sus fuentes tanto legales como reglamentarias. Se comprende, a su vez, en cada uno de los capítulos